

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 468/2026-T

Tema: IRS – Ajudas de custo. Retenção na fonte. Responsabilidade solidária.

SUMÁRIO:

- I. Não pode ser exigida ao substituto, a título do devedor solidário, o pagamento de uma dívida se não está definida na esfera do substituído como existente e por cujo pagamento este também seja responsável.*
- II. Enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, resultante da incorreta interpretação do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, responsabilizar a Requerente, na qualidade de devedora solidária, pelo pagamento das importâncias não retidas, sem que tenha sido previamente apurada a existência de uma dívida de imposto respeitante às importâncias pagas a título de ajudas de custo,*

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A... UNIPESSOAL, LDA, Número de Identificação Fiscal ..., com sede no Lugar da ..., da freguesia ..., concelho de ..., (doravante designada por “Requerente”) apresentou, em 14.04.2026, um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º n.º 1, alínea *a*) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

2. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação, identificado sob o n.º 2025..., relativo a retenções na fonte do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) e dos atos de liquidação, identificados sob os n.ºs 2025... e 2025..., referentes a Juros Compensatórios, no

valor total de 22.990,33 € (vinte e dois mil e novecentos e noventa euros e trinta e três cêntimos) acrescida ainda de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

3. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada Requerida ou AT).

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado, em 14.04.2026, aceite, em 15.04.2026, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

5. Nos termos da alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

6. As partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT.

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 23.06.2026, com base no disposto nos artigos. 2.º, n.º 1, alínea *a)*, e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido notificada a AT, na mesma data, para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo.

8. A Requerida, apresentou a Resposta, em 11.09.2026, e remeteu o Processo Administrativo em 14.09.2026.

9. O Tribunal Arbitral, em 14.09.2026, proferiu despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a facultar a possibilidade às partes de, querendo, apresentarem alegações escritas.

10. A Requerente e a Requerida não apresentaram alegações escritas.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

11. A posição da Requerente, expressa no pedido pronuncia arbitral é, em síntese, a seguinte:

11.1. A Requerente entende que as conclusões exaradas no Relatório de Inspeção Tributária são absolutamente genéricas, não assentando em quaisquer factos concretos e objetivos, e a AT carece de fundamento para afastar as ajudas de custo refletidas na sua contabilidade, sendo certo que os valores em causa e assumidos a esse título tiveram efetiva natureza compensatória de despesas feitas pelos seus trabalhadores com alojamento ou alimentação em deslocações ao estrangeiro, não tendo carácter remuneratório.

11.2. Igualmente relevante é a circunstância da AT não ter promovido qualquer procedimento administrativo tendente à alteração das declarações de IRS dos referidos trabalhadores temporários.

11.3. Efetivamente, as importâncias atribuídas a título de ajudas de custo, uma vez que se destinaram a ressarcir os trabalhadores pelas despesas em que incorreram ao serviço da entidade patronal, em deslocações no interesse da referida entidade patronal, tendo os trabalhadores suportado acréscimos de despesas em resultado das mesmas, impõem a conclusão de que, sem margem para dúvidas, se cumpriu o critério em que assenta a atribuição e pagamento de ajudas de custo. Importa recordar que constitui jurisprudência uniformizada dos tribunais administrativos, o entendimento de que recai sobre a AT o ónus de demonstrar que as quantias declaradas como ajudas de custo constituem retribuição, ou porque foi excedido o limite legal fixado anualmente para os servidores do Estado, face ao disposto no artigo 2.º, 3, alínea d), do Código IRS (“CIRS”) ou porque não foram observados os pressupostos da sua atribuição.

11.4. Ainda que se concluísse que estão em causa remunerações sujeitas a IRS, o que não se concebe, o imposto alegadamente em falta teria, em primeira linha, que ser exigido aos trabalhadores, enquanto devedores originários (aos quais terá que ser notificada a liquidação do imposto) e não à entidade patronal, dado que a responsabilização desta, a existir, apenas operará numa fase posterior, nomeadamente em sede de execução fiscal.

11.5. Nestes termos, verifica-se que inexistente facto tributário, quanto à liquidação de IRS, pois, o facto tributário que gera a responsabilidade solidária é constituído pelo não pagamento voluntário pelos devedores principais dos montantes de IRS não retidos.

11.6. Ainda que estivesse a AT em condições de desconsiderar as ajudas de custo contabilizadas pela Requerente, e não está, sempre haveria que apurar, individualmente, o imposto a pagar por cada um dos trabalhadores temporários contratados pela Requerente nos meses de junho e agosto do ano de 2022 e, caso houvesse imposto a pagar e o mesmo não fosse voluntariamente pago por eles, então sim, poderia ser a Requerente chamada, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, a assumir o pagamento em falta, nos precisos termos previstos nesse dispositivo.

11.7. Em conclusão ficou claramente demonstrado que incorreu a AT em vício de violação de lei, por incorreta interpretação e aplicação do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, razão pela qual devem as correções em apreço ser anuladas e, consequentemente, ser também anuladas as liquidações adicionais de Retenção na Fonte de IRS e respetivos Juros Compensatórios.

11.8. A Requerente invoca em abono do seu entendimento as decisões arbitrais do CAAD, no âmbito dos processos n.ºs 539/2017-T, 119/2015-T, 616/2019-T, 436/2025-T, e ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 1368/21.0BEERG em 15.10.2015.

11.9. A Requerente pretende também que seja determinado o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, uma vez que se encontram integralmente pagos os valores contestados, que constam nas liquidações, e que se pretende ver anulados.

12. A posição da Requerida, expressa na Resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

12.1. A Requerida entende que o conteúdo do relatório de inspeção e a sua articulação com a liquidação encontra-se devidamente fundamentado, sem ambiguidades nem obscuridades, nem qualquer contradição, com elementos concretos e não «genéricos», apresentando as razões de facto e de direito que permite ao contribuinte normal «optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação». Assim, a Requerente não pode, com boa fé, alegar desconhecimento do “iter cognoscitivo” que

determinou a emissão do ato tributário que agora impugna, na medida em que tendo procedido à regularização voluntária do relatório de inspeção, a Requerente manifestou conhecer aquele “iter cognoscitivo”.

12.2. Os pressupostos de atribuição de ajudas de custo previstos no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril, e no Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 e julho, estão preenchidos. Em face do exposto, conclui-se que os montantes pagos pela Requerente aos seus trabalhadores qualificam-se como remunerações de trabalho dependente, sujeitas a tributação em sede de IRS, por força do disposto na alínea *d)* do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS e não é suficiente a mera afirmação da Requerente de que as quantias em causa se destinaram a ressarcir despesas efetivamente suportadas pelos trabalhadores.

12.3. Demonstrada a ausência da finalidade compensatória que caracteriza as ajudas de custo, os montantes pagos assumem natureza remuneratória, constituindo rendimentos do trabalho dependente sujeitos a IRS e à correspondente retenção na fonte.

12.4. A Requerente cai numa confusão conceptual ao confundir imposto devido a final com imposto objeto de retenção. Como evidenciado e devidamente fundamentado, retenção é distinto de liquidação final do imposto, assim como, «imposto retido» é distinto de «imposto devido».

12.5. A interpretação proposta pela Requerente conduz à inutilização prática do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS. Na verdade, se fosse necessária a liquidação prévia do imposto final ao trabalhador, e o eventual e consequente incumprimento por parte deste, então este preceito legal tornar-se-ia redundante face às regras gerais da responsabilidade tributária. Deixaria de haver, como refere o Tribunal Constitucional, «a derrogação ao regime geral». E frustraríamos a intenção do legislador, expressa no Relatório do Orçamento de Estado de 2007, de reforçar o «*combate à fraude e evasões fiscais através do aprofundamento das cláusulas anti abuso*» contra práticas fraudulentas relacionadas as ajudas de custo.

12.6. A interpretação defendida pela Requerente do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, nomeadamente sobre a expressão «imposto não retido», a qual pressupõe a prévia notificação

e liquidação do imposto devido ao trabalhador, ofende os princípios gerais de interpretação, estatuídos no artigo 11.º da LGT e do artigo 9.º do Código Civil. Nos termos da lógica argumentativa da Requerente o legislador poderia ter usado «imposto devido», «imposto liquidado» ou «imposto em falta» porque estes teriam o mesmo alcance da interpretação por si dada à expressão «imposto não retido». No entanto, apesar de usar aqueles termos no código, o legislador escolheu usar este termo «imposto não retido» neste artigo 103.º, n.º 4. Pelo que, acolhendo as regras interpretativas do artigo 11.º da LGT e do artigo 9.º do Código Civil e atendendo ao contexto e finalidade arrecadatória e anticorrupção/ocultação da norma, deve a interpretação respeitar a autonomia semântica querida pelo legislador.

12.7. Em conclusão, a leitura conjugada do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS com a doutrina jurisprudencial invocada e com o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 231/2016, conduz à conclusão de que a AT dispunha de base legal e constitucional sólida para proceder à liquidação e notificação da Requerente, enquanto substituto tributário, sem necessidade de notificação e liquidação dos trabalhadores.

12.8. A Requerida invoca em abono do seu entendimento a decisão arbitral no âmbito do processo n.º 118/2015-T e as declarações de voto apresentadas nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 539/2017-T (de Américo Brás Carlos) e 1026/2024-T (de Fernando Marques Simões).

12.9. Inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

III. SANEAMENTO

13. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

14. O Tribunal Arbitral foi devidamente constituído em 23.06.2026, em conformidade com o estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sendo materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

15. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias mostram-se legítimas e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

16. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

IV. MATÉRIA DE FACTO

17. A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após o exame crítico da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e ao processo administrativo constante dos presentes autos, fixa-se como segue.

§1 Factos provados

18. O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal por quotas com capital social de 5.000,00 €, constituída em 2011, tendo como objeto societário “*Atividades de exploração de bares; organização de festas e eventos; aluguer de equipamentos para exploração de bares; parques de campismo e caravanismo; turismo e lazer*” (cfr. n.ºs 4, 5 e 7 do pedido de pronúncia arbitral, abreviadamente designado por PPA).

B) A Requerente encontra-se enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, e, em sede de IRC, no regime geral de determinação do lucro tributável, está inscrita

no cadastro da AT, desde 2011, para exercer a título principal a atividade com o CAE (Classificação das Atividades Económicas) 056304 – Outros estabelecimentos de bebidas sem espetáculo, exceto itinerante, e a atividade com o CAE 82300 – Organização de feiras, congressos e similares (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 258 do Processo Administrativo, abreviadamente designado por PA, remetido pela AT aos presentes autos).

C) No exercício de 2022 a Requerente declarou um resultado líquido no montante de 145.652,02 €, que culminou num lucro tributável de 158.921,28 €, tendo deduzido 70% dos prejuízos fiscais, no montante de 111.244,90 €, gerados no período de 2017 (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 260 do PA).

D) Das declarações mensais de remunerações, com a indicação dos rendimentos de trabalho dependente –categoria A de IRS, verifica-se que a Requerente pagou, de forma regular no exercício de 2022, a duas pessoas remuneradas e recorreu a mão de obra ocasional para realizar os seguintes festivais: Festival Primavera Sound Barcelona - 2 a 11 de junho 2022; Festival Rock Nordeste Vila Real - 24 e 25 de junho 2022; Festival Vodafone Paredes de Coura -16 a 20 de agosto de 2022; Festival Wesley Safadão -30 e 31 de outubro de 2022 (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 259 e 260 do PA).

E) Os serviços da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... iniciaram, em 03.02.2025, um procedimento de inspeção externa à Requerente, relativa ao exercício de 2022, de âmbito parcial (IRC) destinada a dar cumprimento à Ordem de Serviço n.º OI2024..., emitida em 24.10.2024. Por ser necessário analisar situações que poderiam ter implicações noutros impostos o âmbito do procedimento inspetivo foi alterado, em 10.02.2025, passando a geral (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 257 e 258 do PA).

F) A Requerente foi notificada, em 23.07.2025, do projeto do relatório da inspeção tributária, para o exercício do direito de audição, mas não exerceu esse direito (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 8, 247 e 276 do PA).

G) O Relatório da Inspeção Tributária foi notificado à Requerente e consta do processo administrativo junto aos presentes autos, cujo teor se dá como integralmente reproduzido para todos os efeitos legais (cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 494 e ss. do PA).

H) Do capítulo V (Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades) do Relatório da Inspeção Tributária transcreve-se o seguinte:

“2.2. Rendimentos trabalho dependente -Categoria A

2.1. Valores Comunicados à AT pelo sujeito passivo

Da consulta às DMR (Declaração Mensal de Remunerações –AT) enviadas pelo sujeito passivo para cumprimento da obrigação declarativa a que se refere a subalínea i) e alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRS, verifica-se que o sujeito passivo comunicou o pagamento dos seguintes rendimentos, nos meses de junho e agosto:

Quadro 9

DETALHE DO TIPO DE RENDIMENTOS		202206	202208
A	Rendimentos do trabalho dependente sujeitos (exceto os referidos com os códigos A2 e A5)	240.176,85	49.895,00
A21	Subsídio de refeição (parte não sujeita)	286,20	2.527,38
A22	Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio (parte não sujeita).	111.040,00	3.130,00
A3	Rendimentos do trabalho dependente – Subsídio de férias	176,25	117,50
A4	Rendimentos do trabalho dependente – Subsídio de Natal	176,25	117,50

De facto, da análise em detalhe à composição dos rendimentos divulgados, destaca-se, o valor comunicado e pago a título de ajudas de custo não tributadas em sede de IRS, no mês de junho e agosto, correspondendo aos períodos, que o sujeito passivo recorre à contratação de mão de obra excecional para a realização dos festivais: Festival Primavera Sound Barcelona -de 2 a 11 de junho 2022 e Festival Vodafone Paredes de Coura -16 a 20de agosto de 2022.

Os valores pagos aos trabalhadores a título de ajudas de custo encontram-se reconhecidos contabilisticamente na conta do SNC 63216-Ajudas de custo e suportam-se em mapas elaborados para efeitos de não sujeição a IRS, por parte dos beneficiários, e da retenção na fonte, por parte da empresa. Anexo 10

Nesse sentido, cabe-nos aferir se os rendimentos pagos a título de ajudas de custo se tratam de efetivas ajudas de custo, não sujeitas a IRS, ou se configurarão rendimentos da categoria A encapotados e, como tal, sujeitos a IRS.

2.2. Enquadramento Legal do pagamento das ajudas de custo

De seguida, descreve-se o enquadramento legal do pagamento de ajudas custo:

Dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS:

“1 -Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes:

a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado; (...)

Ainda, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, tais remunerações “(...) compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.”

Também o Código do Trabalho, na Secção I (Disposições gerais sobre retribuição) do Capítulo III (Retribuição e outras prestações patrimoniais), prevê uma definição de retribuição:

“Artigo 258.º -Princípios gerais sobre a retribuição

1 -Considera-se retribuição a prestação a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou os usos, o trabalhador tem direito em contrapartida do seu trabalho.

2 -A retribuição compreende a retribuição base e outras prestações regulares e periódicas feitas, direta ou indiretamente, em dinheiro ou em espécie.

3-Presume-se constituir retribuição qualquer prestação do empregador ao trabalhador. (...)”

O regime jurídico do abono de ajudas de custo encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28/12, artigo 41.º e 42.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12 (OE 2013) e pelo artigo 172.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12.

As regras contidas em tais normativos aplicam-se aos funcionários e agentes da Administração Pública, sendo as empresas privadas livres de estabelecer os montantes e as condições em que essas ajudas, são abonadas.

Contudo, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente: “As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para termo do exercício;”.

E, em conformidade com a circular n.º 12, de 29 de abril de 1991, da Direção de Serviços de IRS, no cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus trabalhadores, toma-se como limite o montante mais elevado fixado para os funcionários públicos.

Nesses termos, se o referido Decreto-Lei n.º 106/98 serve de orientação genérica para definição do limite das ajudas de custo diárias a partir do qual são consideradas como rendimento do trabalho dependente [artigo 2º, nº 3, alínea d) do CIRS], o mesmo é também orientador quanto à observação dos pressupostos para a sua atribuição.

Assim, as ajudas de custo, têm como pressuposto e finalidade exclusiva a atribuição de uma compensação, devendo ser entendida como um complemento à remuneração, motivada por um acréscimo de despesas suportadas pelo trabalhador em resultado de deslocações do seu local de trabalho habitual (domicílio necessário), efetuadas ao serviço da empresa, e que se destinam a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento).

De acordo com o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 106/98, sem prejuízo do estabelecido em lei especial, considera-se como domicílio necessário, para efeitos de abono de ajudas de custo, e transporte:

- “a) A localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;*
- b) A localidade onde exerce funções se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;*
- c) A localidade onde se situa o centro da sua atividade funcional, quando não haja lugar certo para o exercício de funções.”*

Conclui-se, assim, que só são atribuíveis ajudas de custo, quando os trabalhadores se deslocam desse domicílio necessário, bem como, quando as despesas incorridas com a deslocação sejam efetivamente suportadas pelo trabalhador.

Nos termos da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31 de dezembro, com as alterações produzidas pelo Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28 de dezembro, bem como, por força da alteração provocada pelo artigo 42.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para o ano de 2013), mantendo se pelo artigo 44.º da Lei 83-C/2013 de 31/12 e pelo artigo 172.º da lei 82-B/2014 de 31/12, foram fixados os limites dos valores das ajudas de custo, para efeitos de não tributação em sede de IRS aos servidores do Estado, que, como foi já supradito, são os mesmos que servem de base para o setor privado.

Por último importa referir que “Os casos de não sujeição a imposto das ajudas de custo justificam-se por não constituírem um rendimento efetivo, mas um reembolso ou adiantamento relativo a despesas suportadas pelo trabalhador no interesse da entidade patronal (...). Por essa razão, não estão excluídas de tributação as ajudas de custo em situações em que o trabalhador não realizou as deslocações ao serviço da entidade patronal ou em que, ainda que as tenha realizado, não suportou as respetivas despesas. (...) (CAAD –Processo n.º 212/2015 –T, de 2015-11-30).

2.2.1. Ajudas de custo no estrangeiro

O abono de ajudas de custo por deslocações ao estrangeiro é regulado em diploma próprio. De facto, o Decreto-Lei n.º 192/95, de 28 de julho, vem regular esse tipo de deslocações, mas verifica-se que a sua atribuição se rege pelas mesmas regras que as ajudas de custo para deslocações em Território Nacional.

Note-se que de acordo com o artigo 2.º do DL 192/95 de 28 de julho (Diploma que regula a atribuição de ajudas de custo por deslocações em serviço público ao estrangeiro e que serve de orientação genérica para a definição do limite das ajudas de custo diárias a partir do qual são consideradas como rendimento do trabalho dependente [artigo 2.º n.º 3, d)]), o pessoal que se desloque ao estrangeiro e no estrangeiro tem direito, em alternativa e de acordo com a sua vontade, ao abono da ajuda de custo diária, de acordo com a tabela em vigor ou ao alojamento acrescido do montante correspondente a 70% da ajuda de custo diária, nos termos da tabela em vigor.

2.3. Situação de Facto

De salientar que o ramo da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo que suporta as supostas ajudas de custo, refere-se à organização e exploração de bares em eventos e espetáculos, uma vez que, participou nos seguintes eventos de música realizados em Portugal e Espanha (Barcelona).

- Festival Primavera Sound Barcelona -2 a 11 de junho 2022*
- Festival Rock Nordeste Vila Real -24 e 25 de junho 2022*
- Festival Vodafone Paredes de Coura -16 a 20 de agosto de 2022*
- Festival Wesley Safadão -30 e 31 de outubro de 2022*

Segundo os elementos recolhidos na contabilidade, verifica-se que durante a organização do festival Primavera Sound, realizado em Barcelona (Espanha), e do festival Paredes de Coura, o sujeito passivo recorreu à contratação temporária de pessoal para exploração dos bares aí presentes (encontrando-se a celebração do contrato escrito dispensada, nos termos do 142.º do Código de trabalho -Lei 7/2009 de 12 de fevereiro) e para o efeito declarou ter pago aos trabalhadores contratados ajudas de custo, ou seja, pela despesa com alimentação e alojamento a suportar nos locais onde exercem as funções para as quais foram especificamente contratados (Barcelona e Paredes de Coura), reforçando que, os trabalhadores são obviamente informados, antemão, dos festivais e do respetivo local, conforme se confirma, através do seguinte formulário de candidatura, retirado da página da web da empresa.

(...)

Além de que, da análise aos elementos contabilísticos, verifica-se que o sujeito passivo assumiu, efetivamente, o pagamento dos encargos referente a despesas com refeições, alojamento e deslocações, conforme se demonstra através do quadro resumo apresentado de seguida e dos documentos recolhidos a título de amostra constantes no anexo 2 a 5.

Quadro 10

Conta do SNC	Tipo despesa	Valor
Conta 6251221-ALIMENTAÇÃO	Refeições	12 976,52
Conta 6251222-ALOJAMENTO	Alojamento	98 857,96
Conta 6252162-ISENTOS	Deslocações	6 593,03
Despesas suportadas pelo sp		118 427,51

Deste modo, conclui-se que o sujeito passivo paga as despesas inerentes à deslocação dos trabalhadores para realização dos eventos (alimentação, alojamento e viagens), pelo que, os valores indevidamente atribuídos a título de ajudas de custo não são válidos/aceites, pois não cumprem com os seus requisitos de atribuição aos funcionários da Administração Pública, nomeadamente a deslocação ser efetuada para fora do local considerado domicílio necessário, conforme antes explanado, e as despesas incorridas com essa deslocação ser efetivamente suportadas pelos trabalhadores.

2.4. CONCLUSÃO:

Assim, face ao enquadramento legal anteriormente exposto e à situação concreta do pagamento efetuado, indevidamente, a título de ajudas, conclui-se que:

- *O sujeito passivo contrata trabalhadores temporariamente e especificamente para explorar os bares presentes na organização dos festivais de Barcelona e Paredes de Coura, estando estes, informados, no ato da contratação, dos locais onde irão exercer o trabalho.*
- *Na contabilidade da empresa encontram-se reconhecidos avultados gastos suportados referentes a encargos com o alojamento, refeições e deslocações dos trabalhadores na organização dos eventos, não acarretando, deste modo, um acréscimo de despesas para os trabalhadores.*
- *Os abonos das ajudas de custo apenas são devidos ao trabalhador quando têm subjacente a sua compensação pelas despesas suportadas em virtude da deslocação do local habitual de trabalho ao serviço da empresa, não sendo neste caso, conforme se demonstrou, suportadas pelos trabalhadores, em virtude de o sujeito passivo suportar as despesas de deslocação, alojamento e alimentação no estrangeiro/Território Nacional e não se considerar haver deslocação do local habitual de trabalho.*
- *Por último, estas remunerações não podem ser consideradas como ajudas de custo, mas sim rendimento de trabalho dependente.*

Por tudo o exposto, concluímos que: os valores pagos indevidamente a título de ajudas de custo aos trabalhadores ao serviço da entidade patronal fora e em Território Nacional, constituem rendimentos do trabalho dependente tributados, em sede de IRS, na esfera dos respetivos beneficiários, uma vez que não estão cumpridos com os requisitos de atribuição aos funcionários da Administração Pública.

Já assim foi considerado no acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), no processo n.º 00699/03, onde se conclui numa situação idêntica às que aqui estão em causa, que: “Com efeito, ao assinar o contrato de trabalho, sabiam o impugnante e o seu empregador que o local de trabalho iria ser num país estrangeiro, pelo que tiveram a oportunidade de ajustar o salário em função dessa condicionante, estipulando, por isso, um complemento de remuneração correspondente da sua prestação de trabalho, o qual não pode, à luz do nosso sistema jurídico, designadamente do conceito de retribuição constante do citado artigo 82º da LCT, ser qualificado como “ajudas de custo”.

Bem como no processo n.º 00700/03 do TCAS, “(...) E tanto assim é que o valor daquelas verbas era regular e periodicamente processado nos recibos de vencimento e a quantia foi previamente fixada como verba fixa e permanente por cada dia de trabalho efetivo no contrato de trabalho, variando mensalmente conforme se pode verificar pelos recibos, variação essa que se devia a variações da quantidade de trabalho efetuada em cada mês pelo trabalhador. Temos então de concluir que as referidas verbas estão sujeitas a IRS, de acordo com o disposto no artigo 2.º do CIRS, não havendo sequer lugar à aplicação do disposto no artigo 2.º n.º 3 e) do mesmo diploma (tributação das ajudas de custo apenas na parte que excedam os limites legais), por estar totalmente afastada a natureza de ajudas de custo das referidas verbas, ou seja, as questionadas verbas não assumem natureza compensatória de ajudas de custo mas sim a natureza remuneratória”.

Finalmente, a conclusão do mesmo Tribunal no processo n.º 6785/02: “ A característica essencial das ajudas de custo é o seu carácter compensatório, (...), e a inexistência de qualquer corresponsabilidade entre a sua percepção e a prestação de trabalho”.

2.5. Responsabilidade

Conforme se demonstra, os valores pagos indevidamente sob a forma de ajudas de custo pelo sujeito passivo, integram o conceito de rendimentos de trabalho dependente, nos termos do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, por não terem sido observados os pressupostos previstos no D. L. n.º 106/98 de 24 de abril, alterado pelo D.L. 137/2010 de 28 de dezembro.

No entanto, os rendimentos da categoria A (trabalho dependente), quando colocados à disposição dos respetivos beneficiários, estão sujeitos a retenção na fonte, conforme artigos 99.º a 101.º do CIRS, imposto que deveria ter sido entregue no prazo previsto no n.º 3 do artigo 98.º do mesmo diploma legal.

Contudo, uma vez que se trata de rendimentos sujeitos a retenção na fonte que não tinham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários (dado que foram pagos indevidamente sob forma de ajudas de custo), o substituto assume a responsabilidade solidária pelo imposto não retido, nos termos do n.º 4 do artigo 103.º CIRS.

Os valores das retenções corretas a efetuar a cada trabalhador por mês, encontram-se calculadas nos mapas em anexo. Anexo 11 e Anexo 12

O valor de incidência a IRS, resulta do somatório do valor sujeito a IRS pelo sujeito passivo com as alegadas ajudas de custo.

Depois de aplicada a taxa correspondente, nos termos do n.º 6 do artigo 99.º CIRS e apurado o valor da retenção na fonte verifica-se a diferença entre este valor e o valor efetivamente retido na fonte pela empresa, por trabalhador.

Finalmente, encontra-se o valor da retenção em falta para cada trabalhador, para os meses de junho e agosto.

Dos valores resultantes dos cálculos apresentados nesses mapas, podemos concluir que o total mensal das retenções na fonte sobre o rendimento do trabalho dependente em falta, nos termos dos artigos 98.º a 99.º F do CIRS, é o que se sintetiza, por mês, nos quadros seguintes

Quadro 11

MÊS 2022	Retenção IRS Efetuada (1)	Retenção IRS Devida (2)	Retenção IRS Sub. Férias Devida (3)	Retenção IRS Sub. Natal Devida (4)	Soma IRS Devido (5)=(2)+(3)+(4)	IRS em falta (6)=(5)-(1)
6	5 190,00 €	25 485,00 €	0,00 €	0,00 €	25 485,00 €	20 295,00 €

Quadro 12

MÊS 2022	Retenção IRS Efetuada (1)	Retenção IRS Devida (2)	Retenção IRS Sub. Férias Devida (3)	Retenção IRS Sub. Natal Devida (4)	Soma IRS Devido (5)=(2)+(3)+(4)	IRS em falta (6)=(5)-(1)
8	0,00 €	164,00 €	0,00 €	0,00 €	164,00 €	97,00 €

Conforme já antes referido, ponto 1.4., face às correções aqui propostas, todos os rendimentos pagos e considerados contabilisticamente pelo sujeito passivo como ajudas de custo são considerados como rendimentos da categoria A, não estando, por esse facto, sujeitos a T.A., pelo que, no anterior quadro 6, quadro resumo do cálculo de imposto, esta situação já é por nós considerada, a favor do sujeito passivo.”

(cfr. Relatório da Inspeção Tributária a fls. 269 a 275 do PA)

I) Na sequência do procedimento de inspeção externa *supra* identificado a AT procedeu ao apuramento das retenções na fonte através da liquidação n.º 2025..., no valor de 20.392,00€, e dos juros compensatórios através das liquidações n.º 2025..., no valor de 2.586,63€, e n.º 2025..., no valor de 11,70€, num valor total de 22.990,33€ (cfr. Demonstração de liquidação de retenções na fonte de IR - documento n.º 2025...— que consta do doc. n.º 1 anexo ao PPA).

J) A Requerente, em 13.01.2026, procedeu ao pagamento do valor total de 22.990,33€ referido na alínea anterior (cfr. doc. n.º 2 anexo ao PPA).

§2 Factos não provados

19. O Tribunal Arbitral considera que não há factos não provados relevantes para a decisão.

§3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

20. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito

para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT.

21. Os factos dados como provados resultaram da análise crítica dos documentos juntos aos autos, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

22. Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou, em qualquer caso, cuja apreciação seria inútil (vd., artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

V. MATÉRIA DE DIREITO

23. Nos presentes autos, a primeira questão que cumpre apreciar consiste em determinar se o IRS não retido na fonte sobre os montantes pagos a título de ajudas de custo pode ser liquidado e exigido diretamente à Requerente, ao abrigo do artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, antes de se encontrar definida e quantificada a dívida tributária dos trabalhadores relativamente a esses mesmos montantes.

24. A Requerente alega que a AT deveria ter liquidado a cada trabalhador o IRS sobre os montantes recebidos a título de ajudas de custo. Nesse caso, o imposto só poderia ser exigido à Requerente, enquanto responsável solidária até ao limite das retenções que não tivessem sido efetuadas, se existisse não cumprimento por parte do trabalhador.

25. Em sentido contrário, a Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta que o artigo 103.º, n.º 4, do CIRS, determina que, no caso de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, deve o substituto assumir a responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

26. Esta questão já foi objeto de análise em diversas Decisões Arbitrais, nomeadamente as correspondentes aos processos n.ºs 119/2015-T, 120/2015-T, 539/2017-T e 439/2025-T, no sentido defendido pela Requerente. Em sentido contrário só foi proferida a decisão arbitral no proc. n.º 118/2015-T. Assim, é manifestamente maioritária a jurisprudência arbitral no sentido

de considerar que a exigência do imposto ao substituto apenas pode ser efetuada após ser determinado o imposto devido pelo substituído.

27. Para a apreciação da questão controvertida, relevam as seguintes normas legais:

27.1. Artigo 21.º do CIRS: Substituição tributária

Quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º

27.2. Artigo 103.º do CIRS: Responsabilidade em caso de substituição

1 - Em caso de substituição tributária, é aplicável o artigo 28.º da lei geral tributária, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2 - (Revogado.)

3 - (Revogado.)

4 - Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

5 - Em caso de não cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 101.º e no artigo 120.º, as entidades emitentes de valores mobiliários são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto em falta.

27.3. Assume especial relevância, neste contexto, o disposto no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS. Esta norma foi aditada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007, e criou um regime de responsabilidade solidária relativamente aos pagamentos de rendimentos que constituam «remunerações» não contabilizados nem comunicados. O Relatório do Orçamento do Estado para 2007, afirma o seguinte: *“Responsabilidade Solidária Instituição de um regime de responsabilização solidária do substituto pelo imposto não retido aos beneficiários dos rendimentos em situações qualificadas como práticas fraudulentas relacionadas com a omissão ou redução do montante das remunerações pagas, seja pela sua não contabilização, seja pela sua caracterização como rendimentos não sujeitos a tributação (v.g. ajudas de custo)”*(cfr. p. 29).

Assim, o n.º 4 do artigo 103.º do CIRS consagra, como regra, a responsabilidade solidária do substituto tributário, em detrimento de uma mera responsabilidade subsidiária. Deste modo, o legislador agrava a responsabilidade do substituto como forma de prevenir e combater

comportamentos suscetíveis de prejudicar a obtenção da receita fiscal. Todavia, esta solução não exonera o substituído da responsabilidade que lhe cabe enquanto devedor originário.

27.4. Artigo 28.º da Lei Geral Tributária: Responsabilidade em caso de substituição tributária

1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2 - Quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior. (Redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 dezembro)

3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

28. Sobre esta matéria, o Tribunal Arbitral adere ao entendimento expresso na Decisão Arbitral n.º 436/2025, de 8 de outubro, segundo o qual:

“O artigo 21.º do CIRS estabelece que «quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º». Assim, há que determinar previamente o regime que resulta do artigo 103.º do CIRS, ressalvado por este artigo 21.º.

O n.º 1 do artigo 103.º do CIRS, por sua vez, remete para o regime do artigo 28.º da LGT, «sem prejuízo do disposto nos números seguintes».

No seu n.º 1 do artigo 28.º da LGT, prevêem-se as situações em que houve retenção sem entrega pelo substituto das quantias retidas, caso não em que o substituto é o único responsável pelo pagamento do imposto. No caso dos autos, não se está perante uma situação enquadrável neste n.º 1 do artigo 28.º, pois não houve retenção.

No n.º 2 do mesmo artigo 28.º, para os casos em que a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, estabelece-se a regra de que «cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária». No caso dos autos, também não se está perante uma situação enquadrável neste n.º 1 do artigo 28.º, pois não houve retenção. Para os restantes casos, previu-se, no n.º 3 do artigo 28.º da LGT, a regra de que «o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram». Nestas

situações vale também a regra do artigo 21.º, sendo o substituto o devedor principal. Porém, o n.º 1 do artigo 103.º do CIRS remete para o regime do artigo 28.º da LGT, «sem prejuízo do disposto nos números seguintes», pelo que o regime destes números prevalece sobre o regime do artigo 28.º da LGT, se se estiver perante uma situação especialmente prevista nestes números seguintes do artigo 103.º do CIRS.

É isso que sucede no caso em apreço, pois está-se perante uma situação enquadrável no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, em que se estabelece que «tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido».

Foi neste n.º 4 que a Autoridade Tributária e Aduaneira se baseou para liquidar o IRS e notificar a Requerente para o seu pagamento.

Como se infere do facto de neste n.º 4 se prever a responsabilidade do substituto como solidária, o devedor originário do imposto não retido continua a ser o substituído, consubstanciando-se o regime excepcional do n.º 4 apenas na natureza da responsabilidade do substituto que, em vez de ser subsidiária, é solidária.

Devem distinguir-se as situações de devedores originários solidários e de responsabilidade solidária por dívidas de outrem.

A solidariedade entre devedores originários está prevista para as situações em que «os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa», em que, em regra, «todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária» (artigo 21.º, n.º 1, da LGT).

Diferente desta é a situação do «responsável solidário», que é uma «pessoa alheia à constituição do vínculo tributário que, pelas suas particulares conexões com o originário devedor ou com o objecto do imposto, a lei considera garante do pagamento da dívida de imposto, numa posição de fiador legal».

Esta distinção aparece clara no artigo 22.º da LGT, referente à «Responsabilidade tributária» em que se refere que «para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas», o que evidencia que o responsável solidário (da mesma forma que o responsável subsidiário) não passa a ser considerado sujeito passivo originário.

É uma situação de responsabilidade solidária que se prevê para o substituto no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, pois os pressupostos do facto tributário (auferir rendimentos do trabalho) verificam-se em relação aos contribuintes de IRS que são os trabalhadores da Requerente.

Assim, como o artigo 21.º do CIRS, apesar de estabelecer a regra de que o substituto se considera «como devedor principal do imposto», ressalva o disposto no artigo 103.º, tem de se concluir que nestas situações enquadráveis no n.º 4, o substituto não é considerado como devedor principal do imposto não retido, mas sim responsável solidário, isto é, está numa situação de garante do pagamento da dívida de imposto, numa posição de fiador legal.

A questão que se coloca é a de saber se, nestas situações de responsabilidade solidária do substituto, lhe pode ser exigido o pagamento da dívida na fase de pagamento voluntário, designadamente sendo ele e não o devedor originário notificado para o pagamento voluntário da quantia liquidada.

A razão por que no n.º 2 do artigo 28.º da LGT, para os casos de retenção «efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final», se afasta a regra do artigo 21.º do CIRS de considerar o substituto como devedor principal do imposto, é a de que, à face do regime geral do IRS, na sequência dos pagamentos ocorridos em determinado ano, haverá, no ano subsequente, que fazer um acerto de contas, com base na globalidade dos rendimentos de várias categorias sujeitos a englobamento, depois de feitos abatimentos e deduções (artigo 22.º, n.º 1 do CIRS) e também nas quantias retidas por conta do imposto devido a final.

E nesta liquidação relativa à globalidade dos rendimentos de determinado ano, é o respectivo sujeito passivo de IRS quem é o devedor originário, se houver imposto a liquidar e na medida em que houver imposto a liquidar.

Por isso, nestes casos de retenção efectuada a título de pagamento por conta do imposto devido a final, só depois de efectuada a liquidação de IRS se pode saber se há ou não a pagar imposto pelo sujeito passivo e se pode saber se será necessário ou não responsabilizar o substituto pelo imposto não retido.

Como bem se diz na decisão arbitral de 26-10-2015, processo n.º 119/2015-T, «resulta da leitura da norma do artigo 103.º/4 do CIRS, em causa, o substituto é responsabilizado solidariamente pelo imposto não retido e não pelas importâncias não retidas. Com efeito, não se poderá confundir imposto com importâncias retidas por conta daquele».

Na pena do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-2015, proferido no processo 0997/15:

“O imposto sobre o rendimento de pessoas singulares é um imposto que, como a sua denominação indica é devido por pessoas singulares, incidindo sobre o valor anual dos rendimentos por estas auferidos ao longo do ano, artº 1º do Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

A retenção na fonte não é um imposto, mas um mecanismo de cobrança, instituído pelo sistema fiscal português com o objectivo de aumentar a eficácia na cobrança do imposto (IRS). Pela utilização de tal mecanismo, o Estado recebe, mensalmente, por conta do imposto que será devido no final de cada ano pelos trabalhadores por conta de outrem ou trabalhadores que prestem serviços e que não estejam abrangidos pelo regime de isenção uma parte do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que a estas compete pagar.

Para o sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares trata-se de um pagamento antecipado do imposto que é devido no final de cada ano. Para a entidade que procede à sua retenção trata-se de uma dívida tributária e não do pagamento de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Esta apenas procede ao desconto no vencimento do trabalhador da quantia que o estado tem a receber em sede de tributação de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares desse trabalhador, incumbindo-lhe a entrega desse valor ao estado. O mesmo ocorre quando a entidade a quem foi prestado um serviço retém do custo do serviço que deveria pagar ao prestador, e, para este seria rendimento tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares, o valor correspondente ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares.

Mas a empresa que procede à retenção na fonte não passa, por isso a ser tributada em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares. Arrecada os valores de

imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que são devidos pelos trabalhadores/prestadores de serviço que deve entregar nos cofres do estado.”

É a esta luz que há que determinar o regime de exigência aos responsáveis solidários do pagamento das dívidas resultantes de incumprimento do dever de retenção na fonte. Como decorre do texto do n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, a responsabilidade solidária aí estabelecida reporta-se ao «imposto não retido» e não às importâncias que deveriam ter sido retidas por conta desse imposto.

Com efeito, a retenção na fonte por conta do IRS devido a final, não implica que, quando vier a ser efectuado o acerto definitivo, venha a existir alguma dívida de IRS do montante correspondente à retenção, pois, pode haver deduções ou abatimentos, ou, inclusivamente, isenções pessoais ou exclusões de tributação (como a prevista nos artigos 12.º-A do CIRS, na redacção da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, potencialmente aplicável ao caso dos autos).

Por outro lado, a solidariedade passiva pressupõe uma dívida que possa ser exigida indistintamente a qualquer dos devedores solidários.

Não pode ser exigida ao substituto, a título do devedor solidário, o pagamento de uma dívida se não está definida na esfera do substituído como existente e por cujo pagamento este também seja responsável.

O substituído apenas pode ser responsabilizado pelo imposto devido e não pelas importâncias que não foram retidas pelo substituto.

Consequentemente, a responsabilidade solidária, necessariamente comum ao substituto e substituído, apenas pode reportar-se à dívida de imposto, pois o substituído apenas pelo pagamento desta pode ser responsabilizado.

Na verdade, seria paradoxal, por exemplo, que se pudesse exigir ao substituído que trabalhou apenas uma parte do ano qualquer imposto, por falta de retenção pelo substituto nos pagamentos que lhe fez, quando se venha a apurar, no cômputo dos rendimentos anuais, que não atingiu o limiar do mínimo de existência previsto no artigo 58.º do CIRS.

E, se não se pode exigir ao substituído esse imposto não devido, também não pode ele ser exigido ao substituto, quando a sua responsabilidade é solidária, pois a solidariedade entre devedores consubstancia-se na possibilidade de o credor poder exigir de qualquer dos devedores solidários o pagamento da dívida (artigo 512.º, n. 1, do Código Civil).

É precisamente por apenas quanto ao imposto que haja a pagar pelo substituído se poder justificar a responsabilidade solidária do substituto que o n.º 4 do artigo 103.º do CIRS diz que «o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido» e não pelas importâncias que deveria ter retido e não reteve.”

29. Daqui resulta que, no presente caso, os atos de liquidação deveriam ter sido dirigidos, em primeira linha, aos responsáveis originários, ou seja, aos substituídos, titulares dos rendimentos sujeitos a imposto, não podendo ser emitidos exclusivamente contra o substituto com fundamento na sua alegada responsabilidade solidária.

30. Pelo exposto, ao responsabilizar a Requerente, a título de devedora solidária, pelas importâncias não retidas, sem prévio apuramento da existência de dívida de imposto, a correção relativa aos pagamentos efetuados a título de ajudas de custo enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito quanto à interpretação do artigo 103.º, n. 4, do CIRS, o que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

31. A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de imposto, pelo que enferma do mesmo vício.

32. Resultando do exposto a anulação das liquidações impugnadas, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das demais questões suscitadas pela Requerente, atendendo ao disposto nos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC.

33. Como ficou assente nos factos dados como provados, a Requerente já procedeu ao pagamento do valor total de 22.990,33 € (cfr. Alínea J) do n.º 18 *supra*). Nesta sequência a Requerente formula o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, que cumpre, em seguida, apreciar.

34. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a AT fica vinculada nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que inclui *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

35. O n.º 1 do artigo 100.º da LGT aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que*

existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

36. O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º da LGT, que nos termos do n.º 1 são devidos *“quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.*

37. No presente caso é manifesto que as liquidações em causa padecem do vício de violação de lei, imputável aos serviços, o que o que determina a respetiva anulação. Em consequência, assiste à Requerente o direito à restituição das quantias indevidamente pagas, acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos legalmente previstos.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação n.º 2025... respeitante às Retenções na Fonte de IR no valor de 20.392,00 € e as liquidações n.ºs 2025 ... e 2025 ... respeitantes a Juros Compensatórios no valor respetivamente de 2.586,63 € e de 11,70€, que corresponde ao montante total de 22.990,33 €.
- c) Reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios sobre o valor do imposto a restituir, calculados desde a data do pagamento indevido até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **22.990,33** (vinte e dois mil, novecentos e noventa euros e trinta e três

cêntimos), correspondente ao valor dos atos de liquidação objeto de impugnação no pedido de pronúncia arbitral, o qual não foi objeto de contestação nesses termos.

VIII. CUSTAS

Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor de **1 224.00 €** (mil duzentos e vinte quatro euros), a cargo da Requerida, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do Código do Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 23 de outubro de 2026

O Árbitro

(Olívio Augusto Mota Amador)